

# Ceuta y Melilla: Medidas fiscales para consolidar su posición como *hubs* tecnológicos y digitales

**Alberto García Valera**

Socio director de EY en Andalucía, Extremadura, Ceuta y Melilla (España)

[Alberto.Garcia.Valera@es.ey.com](mailto:Alberto.Garcia.Valera@es.ey.com)

**Felipe Masa Sánchez-Ocaña**

Director en EY Abogados (España)

[josefelipe.masasanchezocana@es.ey.com](mailto:josefelipe.masasanchezocana@es.ey.com)

## Extracto

Este trabajo analiza los antecedentes históricos y la situación actual del régimen fiscal de las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla, desgranando con detalle las bonificaciones y singularidades existentes en cada una de las figuras tributarias. Ambas ciudades autónomas tienen un régimen fiscal diferenciado del resto del territorio nacional, introducido para favorecer el desarrollo económico y social de dichos enclaves. Los orígenes de dicho régimen fiscal se sitúan a mediados del siglo XIX.

El artículo se completa con una reflexión de los objetivos estratégicos a raíz de los últimos acontecimientos vividos desde el año 2019 y las propuestas de reforma que sugerimos para poder hacer aún más atractiva la localización de un proyecto empresarial que genere valor en cualquiera de los dos territorios.

**Palabras clave:** Ceuta; Melilla; fiscalidad; juego *online*; *hub* digital.

Fecha de entrada: 10-10-2022 / Fecha de aceptación: 03-11-2022 / Fecha de revisión: 12-11-2022

**Cómo citar:** García Valera, A. y Masa Sánchez-Ocaña, F. (2023). Ceuta y Melilla: Medidas fiscales para consolidar su posición como *hubs* tecnológicos y digitales. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 478, 77-102.



# Ceuta and Melilla: Tax measures to consolidate their position as technological and digital hubs

Alberto García Valera

Felipe Masa Sánchez-Ocaña

## Abstract

This paper analyzes in detail the historical background and the current situation of the tax regime of Ceuta and Melilla cities, detailing the existing bonuses and singularities in each one of the tax figures.

The article is completed with a thought of the strategic purposes as a result of the latest events experienced since 2019 and the reform proposals that we suggest in order to make these locations even more attractive.

**Keywords:** Ceuta; Melilla; taxation; e-gaming; digital hub.

**Citation:** García Valera, A. y Masa Sánchez-Ocaña, F. (2023). Ceuta y Melilla: Medidas fiscales para consolidar su posición como *hubs* tecnológicos y digitales. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 478, 77-102.



## Sumario

1. Ciudades autónomas de Ceuta y Melilla: antecedentes históricos de un régimen fiscal consolidado
  2. Régimen fiscal actual
    - 2.1. Tributación directa
      - 2.1.1. Impuesto sobre sociedades
      - 2.1.2. Impuesto sobre la renta de las personas físicas
      - 2.1.3. Impuesto sobre la renta de no residentes
      - 2.1.4. Impuesto sobre el patrimonio
      - 2.1.5. Impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas
    - 2.2. Tributación indirecta
    - 2.3. Tributación local
    - 2.4. Impuesto sobre actividades del juego
    - 2.5. Otros tributos
  3. Objetivos estratégicos de las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla
  4. Futuras reformas para cumplir con objetivos estratégicos
    - 4.1. Impuesto sobre sociedades
    - 4.2. Impuesto sobre la renta de las personas físicas
    - 4.3. Impuesto sobre la renta de no residentes
    - 4.4. Impuesto sobre el valor añadido
    - 4.5. Impuesto sobre producción, servicios e importación
    - 4.6. Impuesto sobre actividades del juego
    - 4.7. Ley General Tributaria
  5. Conclusiones
- Referencias bibliográficas



## 1. Ciudades autónomas de Ceuta y Melilla: antecedentes históricos de un régimen fiscal consolidado

Ceuta fue conquistada en 1415 por el Reino de Portugal y en 1580 pasó a manos españolas cuando Felipe II fue proclamado rey de Portugal. En el caso de Melilla, fue una ciudad conquistada por los Reyes Católicos en 1494.

Hasta la fecha, son los dos únicos enclaves que tiene la Unión Europea en el territorio continental africano y son, por ello, nuestra primera y única frontera terrestre con Marruecos.

Las circunstancias geográficas e históricas de las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla han dificultado con frecuencia la evolución económica de sus respectivos territorios, motivo por el cual han disfrutado tradicionalmente de un tratamiento fiscal diferenciado del aplicado en el resto del territorio nacional.

El vigente régimen fiscal de Ceuta y Melilla se remonta a tiempos pasados. Ambos territorios gozaron de exención de toda clase de pechos y subsidios desde que pasaron a formar parte de la Corona de Castilla. Una Real Cédula de 1668 confirma estos privilegios y se mantienen posteriormente por las Reales Cédulas de Carlos II y Felipe V y por las Reales Órdenes de Fernando VII y de Isabel II.

No obstante, el aumento de los gastos de las ciudades de Ceuta y Melilla hizo necesario el establecimiento de un sistema por el que obtener sus propios ingresos, cobrándose por ello, desde entonces, determinados derechos a la entrada de algunos productos procedentes del continente africano.

El siglo XIX fue de vital importancia. Cabe destacar la reforma tributaria de Mon y Santillán de 1845, que supuso la superación de una fiscalidad del medievo y la entrada en la era contemporánea al establecer sus pilares sobre la base de los principios de legalidad, suficiencia y generalidad, e implantar un sistema fiscal unificado para todo el país, en el que se eliminaron las aduanas interiores. Será poco más tarde cuando tras el nacimiento de los puertos fran-

cos –con privilegio de franquicia de derechos de aduana– se otorga tal condición, mediante Real Decreto de 13 de enero de 1863, al puerto de Ceuta y, en 1894, al puerto de Melilla.

Ya a principios del siglo XX, la reforma tributaria de Raimundo Fernández Villaverde permite que ambas ciudades comiencen a percibir el impuesto de derechos reales para luego, adicionalmente, exigir el impuesto del timbre y, en 1926, con Flores de Lemus, la contribución industrial, de comercio y profesiones.

De este modo, fueron normalizándose el conjunto de impuestos estatales hasta llegar a la conocida Ley de 30 de diciembre de 1944, antesala del régimen fiscal posterior establecido para ambas ciudades, que autorizó a los ayuntamientos de Ceuta y Melilla a cobrar una tarifa *ad valorem*, con un tope máximo del 10 %, sobre la importación de mercancías (Morón Pérez, 2006, p. 60).

En este tiempo, la actividad económica de Ceuta y Melilla estaba entroncada con la presencia militar y política de España en el Norte de Marruecos. Simultáneamente, el proteccionismo peninsular permitía hacer de estas ciudades centros de intensa actividad comercial, vinculados al tráfico militar y a la obtención de ventajas comparativas para los residentes en el territorio común.

Pero sin duda, es la Ley de Bases del Régimen Económico y Financiero de Ceuta y Melilla, de 22 de diciembre de 1955, la que asienta el sistema fiscal de ambas ciudades, a los términos en los que lo conocemos en la actualidad, al ampliar, de un lado, el territorio franco no solo a los puertos sino también a ambas ciudades, estableciendo la libertad de entrada, salida, tránsito y transbordo de mercancías, y, la no exacción en sus territorios francos de derechos arancelarios ni de ningún otro que gravase la importación o la exportación, salvo los gravámenes existentes que no hubieran sido suprimidos (como es el caso del arbitrio municipal a la importación, conocido como «aforo») (Zurdo Ruiz-Ayúcar *et al.*, 1994).

Además, dicha ley sería el embrión de lo que siguen siendo las características esenciales del régimen fiscal aplicable en Ceuta y Melilla. Es esta norma la que, por ejemplo, determina (a) la bonificación del 50 % de la cuota de la contribución territorial (actualmente impuesto sobre bienes inmuebles), (b) la bonificación del 50 % para la cuota de la contribución industrial, de comercio y de profesiones (relacionados con los actuales impuesto sobre actividades económicas –IAE–, impuesto sobre la renta de las personas físicas –IRPF– e impuesto sobre sociedades –IS–), (c) la bonificación de la cuota correspondiente a beneficios obtenidos en Ceuta y Melilla para la contribución sobre las utilidades de la riqueza mobiliaria (antecedente del IS) o (d) una exención prácticamente total –o con tarifas especiales– para los distintos impuestos integrantes de la contribución de usos y consumos (precedente del impuesto sobre el valor añadido –IVA–).

Las negociaciones para la incorporación de España a las entonces Comunidades Europeas a partir del 1 de enero de 1986 llevaron consigo el cuestionamiento del régimen económico-fiscal existentes en las dos ciudades por su posible conflicto con el derecho comunitario:

- La condición de ciudades francas.
- La inaplicación de los impuestos especiales de fabricación.
- La existencia de un gravamen sobre el tráfico empresarial que dejaba fuera de tributación a la producción y al comercio en sus distintas fases, sometiendo a gravamen únicamente las ejecuciones de obra, los arrendamientos o las prestaciones de servicios, siempre que tales operaciones se realizaran por empresarios.

El Gobierno de España se planteó la exigencia de negociar con las instituciones comunitarias un régimen de integración especial para los territorios de Ceuta, Melilla y Canarias, derivadas del reconocimiento previo por parte del Estado español de los regímenes económico-fiscales específicos para dichos territorios.

De dicha negociación resultó la falta de integración en la unión aduanera y en la política comercial común, la exclusión de Ceuta, Melilla y Canarias del concepto de territorio de aplicación del IVA y la aplicación de ciertas singularidades.

Es por ello por lo que el Acta de Adhesión concede a España el derecho de que las dos ciudades opten por una plena integración en la Unión Europea, con sujeción a todas sus normas y políticas.

De este modo, se aprueba el Protocolo II del Acta de Adhesión de España a las Comunidades Europeas que supuso establecer un *status* que implicaba la no integración plena de tales territorios en las Comunidades con el reconocimiento de ciertas especialidades que suponían:

- La inaplicación de la política agrícola común y de la política común de pesca.
- La no integración en la Unión Aduanera y, por tanto, la falta de aplicación de la Tarifa Exterior Común.
- La inaplicación de las normas de armonización de accisas.
- La consideración de los productos procedentes de estas ciudades como provenientes de terceros Estados, lo que provoca a su entrada en el territorio aduanero de la Unión una importación sujeta a las limitaciones establecidas por la Unión Europea y el nacimiento de la deuda aduanera. No obstante, se establece la exención de derechos arancelarios para la entrada de productos que sean originarios de Ceuta y Melilla.
- Sin embargo, la entrada en Ceuta y Melilla de productos de la Unión Europea no puede ser gravada por derechos de aduana o exacciones de efecto equivalente por el mantenimiento de aquellas como territorios francos.
- La inaplicación del IVA en Ceuta y Melilla, por lo que a efectos de dicho impuesto serán considerados terceros Estados. Esto supone que la entrada de mercancías

en la península proveniente de dichos territorios provoca el hecho imponible IVA a la importación, mientras que la salida hacia los mismos será considerada como una exportación.

- El establecimiento de un especial procedimiento de modificación del régimen especial que obviaba la necesidad de acudir a los procedimientos generales de revisión de los Tratados de París y Roma.

En este sentido, fue el Protocolo II del Acta de Adhesión el que se encargó de establecer estas importantes consideraciones para las ciudades de Ceuta y Melilla, de tal modo que quedaran excluidas del ámbito de aplicación del IVA y de la Unión Aduanera para así mantener sus especialidades fiscales.

Además, respecto al conocido «aforo», España se vio obligada a suprimirlo en 1991 y sustituirlo por un nuevo «Arbitrio sobre la Producción y la Importación», que, a su vez, tuvo que ser superado tras el pronunciamiento del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 7 de diciembre de 1995 (asunto C-45/94). De acuerdo con el mismo:

las disposiciones del Acta [...], así como el Protocolo número 2 de esta, [...], se oponen a que un Estado miembro recaude un arbitrio que, aunque presente la apariencia de un tributo interno, esté en realidad configurado de tal modo que, ya por el tenor de las normas que lo imponen, ya por el modo en que lo aplique la Administración, grave los productos importados o determinadas categorías de dichos productos, con exclusión de los productos locales de la misma categoría.

Esta sentencia llevó a la declaración de nulidad de la ordenanza ceutí por el Tribunal Superior de Justicia (TSJ) de Andalucía, y, con el propósito de ajustar la Ley de 25 de marzo de 1991 al pronunciamiento del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, a la aprobación, mediante la Ley 13/1996, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, del actual impuesto sobre la producción, los servicios y la importación (IPSI), impuesto monofásico que grava la entrega de bienes y servicios en ambas ciudades.

Pero las peculiaridades de las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla no terminan en el ámbito supranacional de la Unión Europea. También en un plano doméstico, ambas ciudades mantienen un *status* de entidad local reforzada en sus competencias, dada su condición de ciudades autónomas, con estatuto de autonomía, constituyendo una suerte de entidad intermedia entre las autonómicas y las locales.

En virtud de lo dispuesto en la disposición transitoria quinta de nuestra Constitución, las ciudades de Ceuta y Melilla se convirtieron en ciudades autónomas mediante la aprobación de las Leyes orgánicas 1/1995 y 2/1995, ambas de 13 de marzo, por las que se aprueban sus respectivos estatutos de autonomía. Ello provocó la modificación de la Ley orgánica 3/1996, de 27 de diciembre, de modificación parcial de la Ley orgánica 8/1980, de 22 de septiem-

bre, de Financiación de las Comunidades Autónomas (LOFCA), para que ambas ciudades tuvieran representación en el Consejo de Política Fiscal y Financiera mediante sus respectivos consejeros de Hacienda y pudieran tener la condición de beneficiarias de los Fondos de Compensación.

Pero la condición de ciudades autónomas no otorga *per se* capacidades normativas en materia tributaria, dado que las mismas han de ejercitarse según el principio de reserva de ley aprobadas en el seno de los parlamentos autonómicos. Se diferencian, por tanto, de las comunidades autónomas en la falta de capacidad para crear tributos propios o de recibir la cesión de tributos por parte del Estado.

De este modo, tan solo pueden ejercer competencias normativas cuando una ley estatal así lo habilita. En este contexto, las asambleas de Ceuta y Melilla pueden fijar los tipos impositivos de IPSI mediante ordenanza municipal por habilitación expresa de su ley reguladora.

En definitiva, son tres las diferencias esenciales en materia fiscal existentes entre Ceuta y Melilla y cualquier otro ayuntamiento: a) tienen un tributo propio del que carecen el resto de los municipios (IPSI); b) existe una bonificación del 50 % de la cuota de todos los impuestos locales regulados en la Ley de Haciendas Locales, y c) ostentan también el poder provincial de manera que pueden establecer determinados recargos provinciales sobre el IAE. A todo ello se unen las singularidades de los tributos estatales que se desarrollan a continuación y que sitúan a sus ciudadanos y empresas en una situación muy aventajada en lo fiscal.

## 2. Régimen fiscal actual

El actual régimen fiscal diferenciado ha tratado de incentivar tanto la residencia de personas físicas como el establecimiento de empresas y actividades profesionales en ambas ciudades, de manera que se contribuya al desarrollo económico y social de sus territorios y de sus habitantes, asegurando, con ello, la mayor estabilidad y arraigo de su población. A continuación, reflejamos los principales incentivos previstos en nuestro ordenamiento tributario.

### 2.1. Tributación directa

#### 2.1.1. Impuesto sobre sociedades

Uno de los pilares del régimen fiscal diferenciado de Ceuta y Melilla es, sin duda, la bonificación regulada en el artículo 33 de la Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades (LIS), del 50 % de la cuota íntegra del IS para las rentas obtenidas por aquellas entidades que operen efectiva y materialmente en la ciudad, siempre y cuando dichos rendimientos tengan como origen actividades que determinen el cierre de un ciclo mercantil con resultados económicos (Corral Guadaño, 2020).



Es conveniente resaltar que en la LIS no se establece una definición específica de lo que se entiende por el cierre de un ciclo mercantil. No obstante, acudiendo a otra normativa, concretamente al Real Decreto Legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (TRLIRNR), se podrá definir este concepto a raíz de la delimitación negativa establecida en su artículo 18.3, el cual contempla las características de un establecimiento que no cierra un ciclo mercantil. En este sentido, el referido artículo señala que un establecimiento no cerrará un ciclo mercantil completo en los siguientes supuestos:

- Cuando no exista contraprestación alguna por las operaciones realizadas por el establecimiento, salvo la cobertura de gastos originados por el mismo.
- Cuando los productos y servicios no se destinan a terceros distintos de la entidad no residente.

Este sería el caso de un establecimiento permanente situado en Ceuta o en Melilla cuya única función sea prestar servicios o entregar bienes a su casa central.

Atendiendo al contenido del referido artículo 18.3 del TRLIRNR, podrá entenderse que se cierra un ciclo mercantil en los territorios de Ceuta y Melilla cuando concurren las condiciones que se detallan a continuación:

1. Deberá existir en estos territorios una organización empresarial, entendiendo que la misma existe cuando se disponga de medios materiales y personales necesarios para desarrollar una actividad económica.
2. El resultado de dicha actividad económica deberá consistir en la producción de bienes y servicios para terceros.
3. La actividad económica desarrollada en los territorios de Ceuta y Melilla deberá generar rentas.

Asimismo, atendiendo a la jurisprudencia, no se considerará que hay cierre del ciclo mercantil cuando no haya compras ni clientes de Ceuta o Melilla, siendo el único trabajador el administrador de la entidad, ni facturación alguna en dichos territorios y ni siquiera activo alguno de la entidad en los mismos<sup>1</sup>.

Entendemos que la actual redacción del artículo 33 de la LIS, así como el artículo 18 del TRLIRNR pretende excluir dos tipos de situaciones:

- En primer lugar, la simple realización de actividades aisladas, de manera que exista una cierta habitualidad o continuidad en las mismas, lo que nos lleva a entender

---

<sup>1</sup> Sentencia del TSJ de Andalucía de 10 de febrero de 2017 (rec. núm. 571/2015 –NFJ068025–).

que debe exigirse una cierta sustancia en la entidad ceutí, de forma que se pueda acreditar una ordenación por cuenta propia de medios de producción o recursos humanos, o de los dos, en los términos previstos en el artículo 5 de la propia LIS.

- Por otro lado, el otro aspecto que entendemos el legislador desea evitar es el de realización de actividades que no generan renta, entendiéndose por tales las que se llevan a cabo sin contraprestación. Con este segundo requisito, se estarían intentando evitar escenarios de deslocalización a Ceuta de una parte de la actividad productiva de un grupo cuyos bienes o servicios necesitarían ser ultimados en otros lugares fuera de la propia ciudad autónoma.

En relación con el arrendamiento de bienes inmuebles en estos territorios, el artículo 33.2 de la LIS dispone que dicha actividad cumple los requisitos establecidos en el mismo. Es decir, se considera que la actividad de arrendamiento de inmuebles situados en Ceuta y Melilla deriva de operaciones efectivas y materialmente realizadas en estos territorios, cerrando en los mismos un ciclo mercantil que determina resultados económicos, razón por la que estas rentas inmobiliarias obtenidas podrán gozar de la bonificación de referencia.

En definitiva, la exigencia de cierre del ciclo mercantil lleva aparejada la obligación de llevar a cabo los correspondientes test de sustancia que acrediten una adecuada existencia de medios materiales y humanos afectos a la actividad desarrollada en Ceuta.

Adicionalmente, con el ánimo de atraer proyectos empresariales con una vocación duradera, la legislación del impuesto prevé la posibilidad de extender la aplicación de dicha bonificación a las rentas obtenidas por la entidad ceutí en el resto del territorio español (hasta el límite de los rendimientos obtenidos en la ciudad autónoma), siempre y cuando la entidad lleve operando en Ceuta al menos tres ejercicios y más de la mitad de los activos están radicados en dicho territorio.

En cuanto al ámbito subjetivo de la norma, el artículo 33.1 de la LIS enumera concretamente las entidades que podrán gozar de dicha bonificación, siendo estas las siguientes:

- Entidades españolas domiciliadas fiscalmente en dichos territorios.
- Entidades españolas domiciliadas fiscalmente fuera de dichos territorios y que operen en ellos mediante establecimiento o sucursal.
- Entidades extranjeras no residentes en España y que operen en dichos territorios mediante establecimiento permanente.

De modo que, atendiendo a la enumeración establecida en el referido artículo 33.1 de la LIS, se puede decir que se beneficiará de este incentivo fiscal cualquier entidad española con domicilio fiscal y real en Ceuta o Melilla o que, no estando domiciliada en dicho territorio, opere en el mismo a través de un establecimiento permanente o sucursal.

En este contexto, resulta necesario definir dos conceptos a efectos de poder delimitar correctamente cuáles son los sujetos que, en principio, pueden gozar de la bonificación, siendo dichos conceptos el de «domicilio fiscal» y «establecimiento o sucursal».

El domicilio fiscal se determina, de acuerdo con lo establecido en el artículo 8.2 de la LIS, por el lugar en el que esté efectivamente centralizada la gestión administrativa y la dirección de los negocios de la entidad, coincida o no con su domicilio social. De llevarse a cabo dicha gestión y dirección del negocio desde varios lugares, deberá atenderse al lugar donde esté localizado el mayor valor del inmovilizado de la compañía.

A efectos de determinar qué se entiende por establecimiento permanente o sucursal, es preciso acudir al TRLIRNR, en cuyo artículo 13.1 a) se indica que:

Se entenderá que una persona física o entidad opera mediante establecimiento permanente en territorio español cuando por cualquier título disponga en este, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo de cualquier índole, en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes.

En particular, se entenderá que constituyen establecimiento permanente las sedes de dirección, las sucursales, las oficinas, las fábricas, los talleres, los almacenes, tiendas u otros establecimientos, las minas, los pozos de petróleo o de gas, las canteras, las explotaciones agrícolas, forestales o pecuarias o cualquier otro lugar de exploración o de extracción de recursos naturales, y las obras de construcción, instalación o montaje cuya duración exceda de seis meses.

Veremos que, en nuestra opinión, el legislador olvida incluir aquellas entidades extranjeras que tengan su residencia fiscal efectiva en dichos territorios, no pudiendo aplicar dicha bonificación, aunque la dirección y gestión de sus negocios estuviera localizada en cualquiera de los dos territorios.

El último párrafo del artículo 33.3 de la LIS dispone que tendrán la consideración de rentas obtenidas en Ceuta y Melilla aquellas que procedan del comercio al por mayor, siempre y cuando esta actividad se organice, dirija, contrate y facture a través de un lugar fijo de negocios situado en dichos territorios y que, además, cuente en los mismos con los medios materiales y personales necesarios para ello. Anteriormente, se requería que los bienes fueran puestos a disposición del adquirente para poder aplicar la bonificación.

Resulta de interés puntualizar que la introducción de la referencia a estas actividades de comercio al por mayor se efectuó mediante la Ley 16/2013, de 29 de octubre, por la que se establecen determinadas medidas en materia de fiscalidad medioambiental y se adoptan otras medidas tributarias y financieras, por medio de la que se reformó el artículo 33 de

la LIS<sup>2</sup>. A raíz de esta modificación, queda sin efectos la doctrina de la Dirección General de Tributos (DGT) en virtud de la cual se exigía que, para aplicar la bonificación, los bienes se pusieran a disposición del adquirente en dichos territorios o que el transporte tuviera su inicio o finalización en los mismos.

### 2.1.2. Impuesto sobre la renta de las personas físicas

Otro de los grandes alicientes para la atracción de talento a ambas ciudades lo encontramos en materia de IRPF, donde se prevé una deducción del 60 % de la suma de las cuotas íntegras estatal y autonómica de las rentas obtenidas en Ceuta y Melilla.

Asimismo, esa misma deducción podrá ser aplicada a las rentas obtenidas fuera de dichas ciudades cuando se resida en ellas durante un periodo superior a tres años y al menos una tercera parte del patrimonio neto del contribuyente, determinado conforme a la normativa reguladora del impuesto sobre el patrimonio, esté situado en dichas ciudades.

Para ello, es un requisito indispensable permanecer en dichos territorios durante más de 183 días al año permitiéndose justificar dicha circunstancia por cualquier medio admitido en derecho. Pero cómo se cuentan esos 183 días. ¿Debe tratarse de una permanencia continuada de 24 horas para que un día determinado compute como de permanencia en territorio ceutí o melillense o por el contrario basta con que esté presente unas determinadas horas del día? ¿Debe atenderse no al número de horas sino a la efectiva pernocta del individuo? Por el momento y a pesar de la relevancia de esta cuestión, existen numerosos conflictos y ninguna respuesta contundente de estas preguntas. Como se verá posteriormente, propondremos alguna modificación normativa que otorgue una mayor seguridad jurídica en este contexto.

Alternativamente, de no cumplirse el requisito de los 183 días, el individuo deberá demostrar que tiene en Ceuta o Melilla el núcleo principal o la base de sus actividades o intereses económicos, de forma directa o indirecta.

En este contexto, el artículo 28 de la LOFCA define un concepto análogo al de centro de intereses económicos a efectos de determinar en qué comunidad autónoma, dentro de España, es residente un individuo. En este sentido, se establece que el principal centro de intereses será aquel territorio donde el individuo obtenga la mayor parte de rendimientos derivados del trabajo, el capital inmobiliario y las ganancias patrimoniales derivadas de inmuebles, así como de actividades económicas.

---

<sup>2</sup> Con dicha modificación se vinieron a satisfacer las demandas por parte de Ceuta y Melilla de permitir que se beneficiasen de la bonificación aquellas empresas que realizasen operaciones triangulares (*i. e.* compra de bienes fuera de Ceuta y Melilla y venta de estos fuera de los dichos territorios, sin necesidad de tener que pasar por los mismos).

Por último, los contribuyentes que no tengan su residencia habitual en Ceuta o Melilla se deducirán el 60 % de la parte de la suma de las cuotas íntegras estatal y autonómica que proporcionalmente corresponda a las rentas computadas para la determinación de las bases liquidables positivas que hubieran sido obtenidas en Ceuta o Melilla.

### 2.1.3. Impuesto sobre la renta de no residentes

A diferencia de lo que ocurre en el IRPF, en la normativa del IRNR no está prevista la inclusión de la deducción del 60 % por las rentas obtenidas en Ceuta y Melilla por las personas físicas no residentes en España. Por tanto, pudiera darse un trato discriminatorio con aquellos otros residentes comunitarios que obtuvieran rentas en estos dos territorios. Por ello, como veremos más adelante, proponemos llevar a cabo una modificación legislativa con el ánimo de igualar el tratamiento fiscal con los residentes en nuestro país.

### 2.1.4. Impuesto sobre el patrimonio

En lo que respecta al impuesto sobre el patrimonio, si entre los bienes o derechos de contenido económico computados para la determinación de la base imponible, figurase alguno situado o que debiera ejercitarse o cumplirse en Ceuta y Melilla y sus dependencias, la cuota del impuesto se bonificará en el 75 % de la parte de la misma que proporcionalmente corresponda a los mencionados bienes o derechos.

Esta bonificación no será de aplicación a los no residentes en dichas ciudades, salvo por lo que se refiera a valores representativos del capital social de entidades jurídicas domiciliadas y con objeto social en las citadas plazas, o cuando se trate de establecimientos permanentes situados en ellas.

### 2.1.5. Impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas

Por último, en el momento de redacción del presente estudio, se encuentra en tramitación parlamentaria la Proposición de Ley para el establecimiento de gravámenes temporales energético y de entidades de crédito y establecimientos financieros de crédito, que introduce, vía enmienda, la creación del impuesto temporal de solidaridad de las grandes fortunas.

Aunque en el Plan Presupuestario 2023 del Reino de España se afirmaba que el futuro impuesto «solo será aplicable a residentes en España, con la excepción de los residentes en Ceuta y Melilla: no se aplica a no residentes y tampoco a impatriados», la redacción de la enmienda introducida por los grupos parlamentarios del Partido Socialista Obrero Español y Unidas Podemos, establece su aplicación en todo el territorio nacional en el artículo 4.Dos, y la aplicación de su bonificación en cuota para ambas ciudades en el apartado 4.Catorce.

No obstante, el artículo 4.Diecinueve del texto determina que no están obligados a presentar declaración los sujetos pasivos que tributen directamente al Estado, caso de los residentes en Ceuta y Melilla, que en la práctica no se verán afectados por la entrada en vigor de dicho impuesto, al no resultarles en ningún caso una cuota tributaria a ingresar, después de minorarla con la del impuesto sobre el patrimonio.

## 2.2. Tributación indirecta

Tal y como hemos adelantado, en el marco de la tributación indirecta, Ceuta y Melilla se encuentran excluidas del perímetro del territorio de aplicación del IVA. En su lugar, es de aplicación el IPSI, que se configura técnicamente a partir de la normativa reguladora del IVA, dado que la Ley 13/1996 se remite a ella expresamente en relación con lo siguiente (Fernández Pavés, 1998):

- Delimitación del concepto de empresario o profesional.
- Supuestos de no sujeción.
- Criterios para determinar la sujeción de las prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales.
- Declaración de supuestos de exención.
- Devengo de las entregas de bienes inmuebles y en las prestaciones de servicios.
- Normas relativas a la determinación y modificación de la base imponible.
- Determinación de la repercusión del impuesto.
- Normas relacionadas con la deducciones y devoluciones del impuesto.

En cualquier caso, el IPSI presenta importantes diferencias respecto al IVA. Entre ellas, encontramos que:

- El IPSI es un impuesto monofásico, que grava únicamente la entrega de bienes realizada por el productor, dejando sin gravar el comercio mayorista y minorista. Por el contrario, es un impuesto plurifásico respecto a las prestaciones de servicios.
- Los tipos impositivos varían entre el 0,5 % y el 10 %.

En lo que al impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados se refiere, existe igualmente un 50 % de bonificación en la cuota de todas las modalidades de este impuesto (transmisiones patrimoniales onerosas, operaciones societarias y actos jurídicos documentados), siempre y cuando los actos o contratos que formen parte del hecho imponible de los mismos tengan como punto de conexión bienes o derechos ejercitables en alguna de las dos ciudades autónomas.

## 2.3. Tributación local

El artículo 159 del Real Decreto Legislativo 2/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley reguladora de las Haciendas Locales (TRLRHL), dispone que las ciudades de Ceuta y Melilla dispondrán de los recursos previstos en sus respectivos regímenes fiscales especiales.

El mismo precepto establece, como previsiones específicas para las ciudades autónomas, que las cuotas tributarias correspondientes a los impuestos municipales serán objeto de una bonificación del 50 %.

## 2.4. Impuesto sobre actividades del juego

El apartado 2 del artículo 48.7 de la Ley 13/2011, de 27 de mayo, de regulación del juego (LIAJ), establece que los tipos de gravamen aplicables a las operadoras con residencia fiscal y realmente radicadas en las ciudades autónomas de Ceuta o de Melilla gozan de una reducción del 50 % respecto de los tipos de gravamen generales.

No obstante, la aplicación de estos tipos reducidos requiere la concurrencia de dos requisitos: a) que la operadora tenga su residencia fiscal en las ciudades autónomas de Ceuta o Melilla y b) que esté realmente radicada en el territorio de las ciudades autónomas de Ceuta o Melilla.

De los dos requisitos anteriores, el primero (la residencia fiscal de la operadora) es un requisito formal, de derecho, y se entenderá cumplido si conforme a las reglas tributarias que determinan la residencia fiscal, la operadora tiene su residencia fiscal en Ceuta o Melilla.

Sin embargo, el segundo requisito (la radicación real de la operadora) es de carácter material o fáctico, una cuestión de hecho, sobre la que la LIAJ no ha concretado los requisitos ni se ha derivado a un posterior desarrollo reglamentario.

Ante lo anterior, la Consulta Vinculante V0760/2019, de 4 de abril (NFC071862) –formulada precisamente por quienes firman este artículo–, consideró oportuno aclarar, en primer lugar, el concepto de actividad económica, para determinar cuándo debe entenderse que una operadora se encuentra realmente radicada en Ceuta o Melilla (posteriormente replicados los criterios en la V2035/2020, de 19 de junio –NFC077176–, y V0145/2021, de 1 de febrero –NFC078884–).

Así, dicha resolución reproduce lo mencionado en otros textos normativos al entender por tal la «ordenación por cuenta propia de medios de producción y de recursos humanos o de uno de ambos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes y servicios».

Conforme a este concepto, una actividad económica se caracteriza por la concurrencia de dos tipos de medios o recursos:

- Los medios personales, esto es, los recursos humanos. En este contexto, detalla la consulta que los medios personales o recursos humanos pueden estimarse desde dos puntos de vista, el cuantitativo y el cualitativo, es decir, teniendo en cuenta el número de personas o teniendo su importancia funcional en el desarrollo de la actividad empresarial.
  - La cantidad de medios personales (criterio cuantitativo) resultará de considerar el número de trabajadores de la operadora dedicados a la actividad de juego *online*. En este sentido, para darse por cumplido el requisito, más de la mitad de la plantilla de trabajadores de la operadora dedicados al juego *online* (como mínimo 50 %) deberían tener residencia habitual en Ceuta o Melilla.
  - Por otro lado, para entender que se cumple con el criterio cualitativo y, por tanto, que los medios personales se radican efectivamente en Ceuta o Melilla, los costes de personal asociados a los empleados adscritos a dicho territorio deben suponer, como mínimo, más de la mitad del gasto de los medios humanos, es decir, más del 50 % de los costes de personal totales de la empresa (masa salarial).

Dicho requisito se establece con el fin de evitar localizaciones de entidades que pretendan radicar a coste relativamente bajo a personal que no resulte esencial para su estructura productiva o que incluso no estuviese verdaderamente integrado en la misma con ventajas fiscales beneficiosas, pero sin cumplir el objetivo fundamental de atraer riqueza y creación de actividad económica de base cualitativa a dichos territorios.

Detalla la DGT que para el cálculo de los porcentajes necesarios de los citados dos requisitos debería tenerse en cuenta todo el personal con contrato de trabajo en la unidad y que perciban una remuneración cualquiera que sea la forma que esta adopte, ya sea en metálico o en especie, e incluyendo las cotizaciones sociales del empresario.

Así, ambos requisitos que asegurarían una parte sustancial de la operadora considerada en términos de personal y de masa salarial se sitúan en los territorios de Ceuta o Melilla.

No obstante, mediante la resolución de dicha consulta vinculante se hace hincapié en que dichos requisitos (de tipo personal) no resultan suficientes para las entidades dedicadas al juego *online*, pues este tipo de compañías suelen estar sujetas a esquemas organizativos complejos por pertenecer a grandes grupos empresariales, lo que conlleva a recibir un elevado número de servicios intercompañía que pudieran desvirtuar la realidad económica de la filial radicada en Ceuta o Melilla.



El hecho de que los anteriores criterios no se sujeten a ningún parámetro relacionado con la situación económica de la empresa, implica que, de no incluirse ningún criterio adicional, una estrategia empresarial de grupo podría pasar por la reducción del personal directamente empleado por la operadora *online* (con la consiguiente minoración en la partida de gastos salariales), de tal manera que con el traslado de muy pocos efectivos se obtuviera la consideración de empresa realmente radicada en los territorios de Ceuta o Melilla, sin ser un reflejo de la realidad empresarial de la operadora.

Por tanto, introduce otro criterio que asegura que más allá del volumen en número y masa salarial de personal empleado una parte sustancial de la operadora se encuentra efectivamente radicada en dichos territorios; y que esta parte es representativa de la realidad económico-financiera de aquella. De lo contrario, podrían desvirtuarse los objetivos para los cuales fue planteada la medida fiscal.

- Los medios de producción, es decir, los recursos materiales. A modo de ejemplo, recibir una proporción muy elevada de servicios intragrupo significaría que la operadora no estaría realmente radicada en Ceuta o Melilla, sino que en estos territorios actuaría como simple repetidora de las actividades realizadas por empresas del grupo fuera de ellos.

A este respecto, indica la DGT que la variable por la que ha de regirse este criterio está constituida por los costes de la operadora de juego *online* considerados en su conjunto. Así, los costes de los servicios intercompañía recibidos por la filial radicada en Ceuta o Melilla no podrá ser superior al 50 % del total de costes de la operadora, con independencia del lugar de radicación de las otras entidades del grupo.

## 2.5. Otros tributos

Respecto de los tributos de nueva creación observamos en el legislador una tendencia a dejar en el olvido a las dos ciudades autónomas. En este contexto, no aparece mención alguna en las nuevas leyes: la Ley 4/2020 y 5/2020, ambas de 15 de octubre, del del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales y el Impuesto sobre las Transacciones Financieras respectivamente, como tampoco en los impuestos sobre el plástico o los residuos creados por la Ley 7/2022, de 8 de abril, de Residuos y Suelos Contaminados.

Tal y como detallaremos más adelante, una modificación de la Ley General Tributaria que incluyera una disposición adicional que regulara, con carácter general, un 50 % de bonificación a todos los tributos estatales aplicables en Ceuta y Melilla –semejante a la ya incluida en el TRLRHL para los tributos locales– podría actuar como cláusula de cierre a este respecto. Con ello además se daría cumplimiento a las disposiciones adicionales segunda de ambos estatutos de autonomía, que rezan lo siguiente:

Subsistirán las peculiaridades económico-fiscales existentes actualmente en la ciudad de Ceuta (o Melilla), sin perjuicio de las necesarias adaptaciones que hayan de realizarse derivadas de la vinculación de España a Entidades supranacionales. Mediante Ley del Estado se actualizará y garantizará las peculiaridades del régimen económico y fiscal de Ceuta (o Melilla).

### 3. Objetivos estratégicos de las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla

La economía de ambas ciudades ha pivotado tradicionalmente sobre el tránsito de personas, bienes y servicios con Marruecos y una fuerte presencia de las Administraciones públicas en los dos territorios.

Los acontecimientos acaecidos en 2021, sumados a los efectos de la pandemia de la COVID-19 y al cierre de la frontera comercial con el vecino Marruecos desde 2019, ponen de manifiesto la conveniencia de profundizar en cuáles deben ser los objetivos estratégicos de ambos enclaves españoles en el medio-largo plazo.

En paralelo, nos encontramos ante una nueva era digital, que gira en torno a las nuevas tecnologías e internet, y que está llevando a cabo cambios profundos y transformadores de una sociedad que se mueve, cada vez en mayor medida, en un mundo globalizado.

Estos cambios profundos suponen una verdadera revolución no solo en el ámbito personal del individuo sino también en la manera de hacer negocios.

En este contexto, entendemos que los dos enclaves deben caminar hacia un modelo alternativo de ciudad que, sin olvidar las relaciones comerciales con Marruecos, apuesten de una manera decidida por convertirse en un lugar donde implantar proyectos de base tecnológica y digital y sean capaz de absorber talento a través del cual las empresas allí radicadas puedan llevar a cabo su actividad a nivel global.

La era pospandemia, donde la deslocalización de los servicios es ya una realidad, puede servir de un gran apoyo para el impulso de medidas que hagan todavía más atractivo a cualquier individuo desplazar su residencia, a modo de nómada digital, a cualquiera de las dos ciudades autónomas.

En este contexto, ambas ciudades han elaborado sendos planes estratégicos de sus territorios<sup>3</sup> (Chandiramani Ramesh y Bustillo Gálvez, 2020; García Valera y González Collazo, 2022). En este sentido, cabe destacar que Ceuta aboga por incluir medidas que vayan dirigidas a:

---

<sup>3</sup> Plan estratégico para el desarrollo económico de Ceuta. 2021 ([www.procesa.es](http://www.procesa.es)). Plan Estratégico Melilla 2029. Junio 2022 ([www.pemelilla29.es](http://www.pemelilla29.es)).

- Habilitar zonas especiales para la localización de empresas pertenecientes a la industria digital.
- Promover la creación de un centro tecnológico, semejante al de otras ciudades de su entorno, como Málaga y Sevilla.
- Fomentar el desarrollo de plataformas de emprendimiento, como *hubs* y clústeres.
- Promover y organizar jornadas y eventos para favorecer la innovación.
- Desarrollar un observatorio de *igaming* y tecnologías vinculadas.
- Difundir los incentivos fiscales a la I+D+i.
- Potenciar la incubación de proyectos de base tecnológica.
- Crear un programa de acompañamiento y lanzamiento de empresas de ámbito digital.
- Impulsar la definitiva implementación de nuevos operadores de fibra óptica.

Por su parte, Melilla desea implantar un nuevo modelo productivo, de manera que se pase a:

- Mejorar la formación y el emprendimiento para conseguir que la población melillense pueda satisfacer las demandas que se generen en el nuevo modelo productivo, donde las TIC y los idiomas sean elementos esenciales de esa capacitación.
- Impulsar la economía del conocimiento, los servicios digitales y otras actividades de base tecnológica para elevar la productividad y aumentar la generación de valor, que permita a Melilla reducir su dependencia económica del sector público.
- Fomentar el desarrollo de establecimientos empresariales innovadores, con especial atención en la producción de alimentos y otros productos industriales básicos para la población.
- Apoyar la modernización del comercio tradicional impulsando la digitalización y la eficiencia energética y mejorando la formación y cualificación de las personas que trabajan en él.
- Fomentar las actividades de ocio y turismo de interés para la población local y visitante, que mejoren el programa de actividades de Melilla.
- Fomentar el desarrollo de los servicios especializados en instalación de energías renovables, así como en la gestión eficiente del agua en entorno de escasez.
- Impulsar el desarrollo del comercio especializado en productos de alta gama orientados tanto a la población residente como a los turistas de mayor poder adquisitivo del entorno marroquí y de otros países centroeuropeos.

- Fomentar la implantación de empresas vinculadas al sector de las nuevas tecnologías, tales como *data center*, *call center*, formación *online*, agencias y otros servicios.

Por otro lado, el Estado a través del Ministerio de Política Territorial ha publicado en octubre de 2022 el Plan Estratégico de Desarrollo Socioeconómico de Ceuta y Melilla, aprobado por el Consejo de Ministros, que debería suponer una fuerte inversión para ambos territorios durante el periodo 2023-2026, a través de más de 70 medidas repartidas en tres ejes: a) consolidar un nuevo modelo económico, b) construir infraestructuras y vivienda y c) mejorar los servicios públicos.

Dichos planes que, sin duda, deben servir para potenciar el crecimiento de ambas ciudades españolas requieren ser completados a través de diferentes incentivos fiscales, pues se ha demostrado –así ha sido por ejemplo con la fiscalidad del juego *online*– como el principal de los catalizadores para potenciar la localización de proyectos empresariales de ámbito digital en ambas ciudades. Es por ello por lo que entendemos que es el momento de reflexionar, profundizar y llevar a cabo reformas adicionales que permitan hacer de Ceuta y Melilla unos *hubs*, por qué no, globales a nivel digital.

## 4. Futuras reformas para cumplir con objetivos estratégicos

Ceuta y Melilla cuentan con un sistema fiscal diferenciado e integrado en el ordenamiento español, absolutamente ratificado por las instituciones comunitarias. No obstante, en nuestra opinión, sería necesario la introducción de medidas adicionales que contribuyan al desarrollo económico y social de ambas ciudades, a la creación de empleo y al crecimiento y fortalecimiento de los lazos de Ceuta y Melilla con el resto de España y Europa.

Todo lo anterior persiguiendo un doble objetivo: a) proporcionar una mayor seguridad jurídica en cuanto al tratamiento fiscal diferenciado aplicable en Ceuta y Melilla y b) profundizar en los incentivos aplicables en dichos territorios, de manera que existan estímulos adicionales a la inversión en la ciudad tanto desde la Península como desde terceros Estados.

En este contexto, proponemos llevar a cabo determinadas modificaciones legislativas, coherentes con los planes estratégicos impulsados tanto por el Gobierno de España como por las respectivas ciudades autónomas.

### 4.1. Impuesto sobre sociedades

Como hemos comentado, la bonificación prevista en el artículo 33 de la LIS es una importante palanca para incentivar la localización de proyectos empresariales o profesiona-

les en dichos territorios. No obstante, en aras a intentar hacer más atractivo el régimen del IS en Ceuta y Melilla, sugerimos llevar a cabo las siguientes reformas del actual incentivo:

- La primera y más importante de las reformas que proponemos es llevar a cabo la supresión del requisito de cierre de ciclo mercantil del criterio objetivo en cuanto a la determinación de la renta bonificada del artículo 33 de la LIS.

No obstante, comprendemos que sería necesario mantener la necesidad de la existencia de un lugar fijo de negocios, pero eliminando, de un lado, el límite máximo de trabajadores, e incrementando, de otro lado, la renta bonificable hasta los 100.000 euros por trabajador a jornada completa. Adicionalmente, sería aconsejable introducir que, con carácter transitorio durante los dos primeros años desde el establecimiento de un lugar fijo de negocios en Ceuta o Melilla, por trabajador y ejercicio, la bonificación alcance hasta los 200.000 euros por trabajador con contrato laboral y a jornada completa, en este caso con el límite máximo de 8 trabajadores.

Entendemos que se favorecería de esta forma la localización de proyectos empresariales y la creación de trabajo, como por ejemplo departamentos con responsabilidades de *back office*, hoy limitados por la aplicación del criterio de ciclo mercantil.

- Otro de los aspectos que consideramos relevante es incluir en el marco subjetivo del artículo 33 de la LIS a las sociedades extranjeras con sede de dirección efectiva en Ceuta o Melilla como entidades con derecho a la bonificación. Actualmente el legislador solo consideró a aquellas entidades extranjeras que mantuvieran en alguno de los dos territorios un establecimiento permanente.
- Para procurar el crecimiento de *startups* localizadas en ambos territorios y la captación de capital y recursos necesarios para poder llevar a cabo su actividad, sugerimos incrementar hasta el 60 % la bonificación del artículo 33 de la LIS para las rentas obtenidas por empresas emergentes que operen efectiva y materialmente en Ceuta y Melilla.
- Si bien es cierto que, como consecuencia de la mecánica establecida para determinar el tipo mínimo del IS, la bonificación por las rentas obtenidas en Ceuta y Melilla establecida en el artículo 33 de la LIS no se encuentra afectada, sí que conlleva una reducción en la compensación de los incentivos afectados directamente por el tipo mínimo como son (a) la deducción por actividades de investigación y desarrollo e innovación tecnológica; (b) la deducción por inversiones en producciones cinematográficas, series audiovisuales y espectáculos en vivo de artes escénicas y musicales; (c) las deducciones por creación de empleo; (d) la deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad; (e) la deducción por donativos, y (f) la deducción por acontecimientos de excepcional interés público.

Por lo tanto, la regulación actual del tipo mínimo perjudica la inversión en actividades de I+D+i además de desincentivar la creación de empleo especialmente a

las entidades que operen efectiva y materialmente en Ceuta y Melilla al tener derecho a aplicar la bonificación por las rentas obtenidas en dichas ciudades.

En virtud de lo anteriormente expuesto, resulta esencial modificar la actual redacción del artículo 30 bis de la LIS a fin de que las mencionadas entidades no vean limitada la aplicación de las referidas deducciones, quedando sin ningún incentivo para realizar este tipo de inversiones, que tienen un carácter fundamental para el futuro de nuestra economía y de forma singular de las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla.

- La imposibilidad de poder aplicar la bonificación a las rentas obtenidas fuera de los territorios de las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla por entidades españolas que operen en dichos territorios a través de establecimiento o sucursal constituye una suerte de supuesto de discriminación respecto de las entidades extranjeras que operan en dichos territorios mediante establecimiento permanente.

Por ello, resulta conveniente una modificación con el objetivo de eliminar dicho trato desigual que la normativa otorga a las empresas nacionales e internacionales, con el fin de que puedan acceder en igualdad de condiciones a la bonificación establecida para las rentas obtenidas fuera de los territorios de las ciudades autónomas, en tanto en cuanto se cumpla con los requisitos establecidos legalmente.

## 4.2. Impuesto sobre la renta de las personas físicas

El traslado y ubicación en las ciudades de Ceuta y Melilla de individuos residentes en la Península o en cualquier otra jurisdicción es de vital importancia de cara a atraer talento y generación de puestos de trabajo en ambos territorios. A estos efectos, proponemos llevar a cabo las siguientes mejoras en materia de IRPF:

- Las situaciones de fraude en las que contribuyentes de IRPF aplican la deducción del artículo 68.4 de la LIRPF sin verdaderamente contar con su residencia habitual y efectiva en Ceuta y Melilla conllevan que el fin último de la norma basado en fomentar el crecimiento económico y poblacional de Ceuta y Melilla no se vea cumplido.

Por ello, a fin de garantizar que los incentivos otorgados a Ceuta y Melilla son aplicados por contribuyentes que efectivamente viven en dichos territorios, resulta necesario incluir como requisito pernoctar durante más de 183 días al año por parte de aquellos contribuyentes que tengan derecho a aplicar la deducción por rentas obtenidas en Ceuta y Melilla y a los que la LIRPF exige que tengan su residencia, no solo habitual, sino efectiva en dichos territorios. De esta forma se otorgaría una mayor seguridad jurídica a los incentivos en vigor en esta materia.

- Por otro lado, a fin de que el propósito último de la norma, basado en fomentar el crecimiento económico y poblacional de Ceuta y Melilla y garantizar que los incen-

tivos otorgados a dichas ciudades autónomas sean aplicados por contribuyentes que efectivamente residen en estos territorios, entendemos que queda asegurado al establecerse únicamente en la ley la obligación de mantener la residencia habitual y efectiva en Ceuta o Melilla durante un plazo mínimo de tres años.

Por ello, la inclusión del segundo requisito por el cual se obliga a que el contribuyente disponga al menos de un tercio de su patrimonio neto situado en dichos territorios resulta innecesario y perjudicial de cara a incentivar el establecimiento en las ciudades autónomas de contribuyentes que no podrán aplicar dicho beneficio fiscal por el mero hecho de no cumplir con el mencionado requisito a pesar de permanecer de manera habitual y efectiva en ellos, ignorando así el fin último de la norma.

- En materia de exenciones, sugerimos la inclusión de un nuevo apartado en el artículo 7 de la LIRPF respecto de los rendimientos de los trabajos obtenidos en Ceuta y Melilla. La finalidad perseguida por dicha exención es favorecer la posibilidad de que las diferentes empresas españolas cuenten o no con un lugar fijo de negocios en la ciudad autónoma de Ceuta o de Melilla tengan un incentivo adicional para operar con las mismas, favoreciendo una mejor fiscalidad para los profesionales de aquellas que deban desplazarse a las citadas ciudades para buscar, concluir o materializar operaciones negociales con empresas o sucursales allí radicadas. Similar beneficio existe ya en el artículo 7 p) de la LIRPF para aquellos rendimientos obtenidos como consecuencia del trabajo en el extranjero.
- Por último, con el objetivo de fomentar el desarrollo de polos de atracción de empresas emergentes en las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla, y ante el acelerado crecimiento que están experimentando las *startups*, es necesario adoptar incentivos fiscales para que las mismas puedan captar recursos y conseguir el capital suficiente para poder llevar a cabo su actividad, con un elemento diferencial respecto del existente en territorio peninsular, con objeto de dar cumplimiento a los objetivos de la disposición adicional segunda de las leyes orgánicas mediante las que se aprueban los estatutos de autonomía de las citadas ciudades autónomas.

### 4.3. Impuesto sobre la renta de no residentes

- Con el objetivo principal de atraer inversión extranjera a fin de que la economía ceutí y melillense aumente su productividad y crecimiento y contribuyendo de manera directa al desarrollo tecnológico de las ciudades autónomas, la deducción a efectos del IRNR para aquellos que obtengan rentas de fuente ceutí y melillense del 60 % de dichas rentas supondría, a buen seguro, un aumento de la inversión en Ceuta y en Melilla generando empleo y consolidando la posición nacional e internacional de empresas que operan en dichos territorios.

De esta forma conseguiríamos, además, equiparar el tratamiento entre el IRPF y el IRNR.

## 4.4. Impuesto sobre el valor añadido

- Con objeto de favorecer la aplicación del régimen especial aplicable a las ventas a distancia de bienes importados de países o territorios terceros a empresarios o profesionales establecidos en Ceuta y Melilla y potenciar el comercio electrónico en las ciudades autónomas con clientes del territorio peninsular y el resto de la Unión Europea en condiciones de igualdad resulta conveniente eliminar el requisito de designar a intermediario como representante establecido en la Comunidad a fin de reducir significativamente costes económicos y administrativos que dificultan el desarrollo de la actividad de comercio electrónico por parte de empresarios o profesionales ceutíes y melillenses permitiendo a los mismos competir en condiciones de igualdad con empresarios o profesionales de la Unión y territorio español.

## 4.5. Impuesto sobre producción, servicios e importación

- Con objeto de incentivar que las empresas realicen un mayor número de donaciones a entidades no lucrativas en Ceuta y Melilla, así como con el objetivo de reducir la generación de residuos en aplicación de un modelo de economía circular, la inclusión en la Ley 8/1991 de la aplicación de un tipo del 0% para las donaciones de productos a entidades no lucrativas, al igual que en la LIVA, supone una modificación que implicará un mayor compromiso social por parte de las empresas ceutíes y melillenses que lleven a cabo este tipo de donaciones.
- Asimismo, a fin de evitar situaciones de desigualdad en circunstancias extraordinarias, como ha sido la crisis sanitaria ocasionada por la COVID-19, se aplique un tipo de 0% a efectos de IPSI en las operaciones que se establezca a efectos de IVA en la Península.
- Por otro lado, como consecuencia del crecimiento acelerado del comercio electrónico que se ha producido en los últimos años, se ha originado una significativa transformación del modelo de consumo de la economía global y digital actual.

A causa de la gran complejidad logística, los costes y las peculiaridades impositivas, los envíos de *e-commerce* cuentan con demasiadas dificultades pese a la demanda potencial existente en Ceuta y Melilla.

En este contexto, resulta necesario la introducción de un nuevo régimen especial de importación, que, sobre la base del régimen especial ya existente para el IVA dentro del territorio de aplicación de dicho impuesto, sea aplicable a las operaciones de comercio electrónico desarrolladas en las ciudades de Ceuta y Melilla, para permitir al empresario o profesional que pueda ingresar, mediante una única



declaración-liquidación presentada por vía electrónica ante la Administración tributaria de la correspondiente ciudad, el IPSI devengado por todas sus operaciones efectuadas en la misma por cada mes natural a las que se aplique.

- Por último, ante la imposibilidad de deducción de las cuotas soportadas de IPSI por parte de entidades dedicadas a la construcción y promoción inmobiliaria, que supone un aumento de costes de producción asumidos por las entidades, implicando una alteración de los precios que afectan directamente a los adquirentes de bienes inmuebles radicados en Ceuta y Melilla, se sugiere que la Ley 8/1991 permita la deducción de las cuotas soportadas de IPSI en las entregas de bienes inmuebles que constituyan ejecuciones de obra de construcción o rehabilitación de edificaciones consecuencia de contratos directamente formalizados entre el promotor, el contratista y subcontratista a fin de reducir los costes de producción en el sector inmobiliario.

#### 4.6. Impuesto sobre actividades del juego

- De acuerdo con la redacción vigente de la LIAJ, los requisitos para que se considere cumplido el concepto de radicación real en Ceuta y Melilla de las entidades operadoras no se encuentran recogidos expresamente en la mencionada ley, siendo la DGT, la que, a través de consultas vinculantes, ha establecido expresamente los requisitos necesarios para ello a fin de poder aplicar los tipos impositivos reducidos recogidos en la normativa.

Por ello, en virtud del principio de seguridad jurídica, resulta necesario que sea la propia ley la que recoja de manera expresa los requisitos ya establecidos por la DGT.

#### 4.7. Ley General Tributaria

- Con objeto de otorgar mayor seguridad jurídica, resulta necesario incorporar en una norma con rango de ley, como ocurre en el ámbito municipal en la TRLRHL, una disposición en la que se reconozca que los obligados tributarios residentes y realmente radicados en las ciudades de Ceuta y Melilla podrán gozar, en los tributos de competencia estatal aplicables en estos territorios, de una bonificación en cuota de al menos el 50 %, de manera que sea aplicable de modo directo a partir de la entrada en vigor de cada tributo estatal que se apruebe sobre la base del punto de conexión que se determine en cada caso, garantizando así lo dispuesto en las disposiciones adicionales segunda de los estatutos de autonomía de la ciudad autónoma de Ceuta y de la ciudad autónoma de Melilla.

## 5. Conclusiones

Las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla gozan de un sistema fiscal diferenciado y totalmente consolidado e integrado en el ordenamiento jurídico español y reconocido por la Unión Europea. Sin embargo, los últimos acontecimientos acaecidos desde 2019 aconsejan hacer una reflexión respecto al modelo económico de ciudades autónomas que deseamos tener en los próximos años, que, en nuestra opinión, además de por otras políticas públicas, pasaría por incentivar el desarrollo de proyectos empresariales en el ámbito digital y tecnológico, pudiendo llegar a convertirse en un verdadero *hub* en este sector.

Para ello, estimamos que sería necesario reforzar el paquete de medidas que, desde un punto de vista fiscal, incentiven en mayor medida el traslado y localización en ambos territorios de proyectos empresariales que generen valor y creación de puestos de trabajo que ayuden a fortalecer la economía de las dos ciudades.

## Referencias bibliográficas

- Chandiramani Ramesh, K. y Bustillo Gálvez, J. (2020). *Ceuta y Melilla o cómo convertir una grave crisis en la mejor de las oportunidades*. Instituto de Seguridad y Cultura.
- Corral Guadaño, I. (Dir.) (2020). *Manual del impuesto sobre sociedades*. Instituto de Estudios Fiscales.
- Fernández Pavés, M. J. (Coord.). (1998). *Análisis comparativo del régimen fiscal de Ceuta y Melilla con Canarias* (págs. 227-244). Estatuto de Autonomía y Régimen Fiscal de Melilla.
- García Valera, A. y González Collazo, H. (2022). *Ceuta y Melilla, +España, +Europa*. Jordi Cañas para el Parlamento Europeo.
- Morón Pérez, M. C. (2006). El régimen fiscal de las ciudades autónomas de Ceuta y Melilla: Presente y futuro. *Crónica tributaria*, 121, 59-96.
- Zurdo Ruiz-Ayúcar, I., Giménez-Reyna Rodríguez, E. y Zurdo Ruiz-Ayúcar, J. (1994). El régimen económico y fiscal especial de Ceuta y Melilla. *Papeles de Economía Española*, 59.